

I CONDONI

(di Maria Elena Mele)

SOMMARIO: 1. *Ratio* dell'istituto. – 2. La «pendenza della lite»: profili applicativi. – 2.1. *Segue*. Profili processuali – 3. Il cd. «condono tombale». – 4. Il cd. «condono di condono» – 5. La successione delle norme applicabili.

1. *Ratio* dell'istituto.

Sul delicato e dibattuto tema della *ratio* del condono fiscale si è recentemente pronunciata la S.C., soffermandosi sulle ragioni ad esso sottese e sui limiti applicativi delle disposizioni in materia. Si è chiarito, in particolare, che lo scopo dell'istituto è quello di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, in omaggio ai principi di parità del bilancio di cui all'art. 81 Cost. e di ragionevole durata del processo sancito dall'art. 111 Cost., nel rispetto, peraltro, delle previsioni costituzionali di cui agli artt. 3 e 53. Ne deriva che le norme in tema di condono sono di stretta interpretazione, in quanto derogano al principio di uguaglianza nel trattamento dei cittadini davanti al Fisco (Sez. 5, n. 01317/2018, Delli Priscoli, Rv. 646808-01).

Tuttavia, già nella giurisprudenza anteriore al periodo preso in esame dalla presente rassegna, si è affermato, in linea con l'orientamento sviluppatosi in seno alla Corte Costituzionale, che il condono, traducendosi in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, ha come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01), e che la relativa disciplina risponde all'esigenza di conseguire risorse per lo Stato entro i termini perentori connessi alla redazione del bilancio statale (Sez. 5, n. 26767/2013, Bruschetta, Rv. 629404-01).

2. La «pendenza della lite»: profili applicativi.

Tra le fattispecie di definizioni agevolate occorre considerare la chiusura delle liti fiscali pendenti ad una certa data: strumento inserito nell'ambito dei provvedimenti di condono al fine di ridurre il numero di controversie incardinate presso le Commissioni tributarie e di acquisire

immediatamente almeno una parte delle somme accertate dagli Uffici fiscali.

Sul concetto di *«pendenza della lite»*, quale condizione per il ricorso alla definizione agevolata, la giurisprudenza di legittimità ha sottolineato che l'art. 39, comma 12, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv. in l. 15 luglio 2011, n. 111, nel consentire la definizione delle *«liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle Commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio»*, ha riguardo alle sole controversie decise mediante una pronuncia ancora impugnabile con i mezzi ordinari di gravame, ma non anche a quelle definite dalla Corte di cassazione, atteso che la pendenza del termine per la revocazione non impedisce, a norma dell'art. 391-bis c.p.c., il passaggio in giudicato della sentenza impugnata con ricorso per cassazione respinto, senza che rilevi il disposto di cui all'art. 324 c.p.c., il cui riferimento alla sentenza soggetta a revocazione ai sensi dell'art. 395, nn. 4 e 5, c.p.c. riguarda esclusivamente quella pronunciata dal giudice di merito (Sez. 5 n. 13306/2016, Zoso, Rv. 640146-01).

Del resto, per la S.C., qualora si consentisse di applicare le norme in tema di condono anche per debiti nei confronti dell'Erario derivanti da sentenze già passate in giudicato, si sacrificerebbero eccessivamente principi di rilievo costituzionale quali l'eguaglianza dei cittadini dinanzi al Fisco, la ragionevolezza ed il dovere di ciascun cittadino di contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (Sez. 5, n. 13135/2018, Delli Priscoli, Rv. 648475-01).

È stato da ultimo ribadito il principio, già affermato da Sez. U, n. 00643/2015, Cappabianca, Rv. 634058-01, secondo il quale il presupposto della lite pendente sussiste in presenza di un'iniziativa giudiziaria del contribuente non dichiarata già inammissibile con sentenza definitiva, che sia potenzialmente idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo, indipendentemente dal preventivo riscontro della ritualità e fondatezza del ricorso (**Sez. 5, n. 02859/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 652332-01**).

Si era già chiarito, tuttavia, che la formale pendenza della lite non osta al diniego dell'istanza di condono nelle ipotesi di abuso del processo, caratterizzate dall'intento di sfruttare in modo fittizio e strumentale il mezzo processuale, al solo scopo di conseguire i vantaggi della sopravvenuta o preannunciata normativa di condono (Sez. 5, n. 18445/2016, Virgilio, Rv. 641057-01: fattispecie nella quale è stato escluso l'abuso essendo stato il ricorso introduttivo notificato nei termini, antecedentemente alla l. 7 dicembre 2002, n. 289, ancorché dichiarato inammissibile, perché non depositato, con provvedimento reclamato).

Quanto all'ambito applicativo dell'istituto, la giurisprudenza di legittimità (Sez. 5, n. 01571/2015, Cirillo E., Rv. 634348-01) ha da tempo precisato che non è configurabile una «lite pendente» se la controversia investe atti meramente liquidatori e tale criterio interpretativo ha orientato, anche nel periodo in rassegna, le pronunce della S.C. in alcune fattispecie concrete.

Si è affermato, quindi, che in tema di condono fiscale, l'art. 16 della l.n. 289 del 2002, consentendo la definizione agevolata delle sole liti aventi ad oggetto un atto impositivo comunque denominato, non si applica alle controversie comunque riguardanti la cartella, emessa ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, con cui l'Amministrazione finanziaria richiede il pagamento di versamenti omessi e delle conseguenti sanzioni, poiché tale atto non ha natura impositiva, derivando, per quanto attiene ai versamenti, da una mera liquidazione dei tributi già esposti dal contribuente e, con riferimento alle sanzioni, da un riscontro puramente formale dell'omissione, senza alcuna autonomia e discrezionalità da parte dell'Amministrazione (Sez. 5, n. 28064/2018, Solaini, Rv. 651117-01).

Principio del tutto analogo è stato affermato da **Sez. 5, n. 07099/2019, Crucitti, Rv. 653041-01**, con riguardo all'ambito applicativo della cd. «pace fiscale» introdotta dall'art. 6 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, conv. in l. 17 dicembre 2018, n. 136, applicabile ai soli giudizi aventi ad oggetto atti impositivi e non anche quelli di impugnazione della cartella di pagamento emessa ex art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 che non si fonda su un accertamento discrezionale dell'Amministrazione, ma, avendo riguardo ai versamenti effettuati, su una mera liquidazione dei tributi già esposti dal contribuente nella dichiarazione.

Per contro, secondo Sez. 5, n. 32132/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651785-01, qualora la cartella esattoriale emessa ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 non sia preceduta - come di regola - da un atto di accertamento, le relative controversie rientrano nel concetto di lite pendente, con possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011. Ciò in quanto detta cartella, essendo il primo e unico atto portato a conoscenza del contribuente con cui si rende nota la pretesa fiscale, è impugnabile non solo per vizi propri della stessa, ma anche per questioni che attengono direttamente al merito della pretesa fiscale ed ha, quindi, natura di atto impositivo.

Detto principio si pone in linea di continuità con quanto precedentemente affermato da Sez. 5, n. 23269/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650738-01 e che è stato ribadito da ultimo da **Sez. 5, n. 03759/2019, Saija, Rv. 652343-01**, la quale ha precisato che,

diversamente, l'istanza di definizione della lite pendente non è ammissibile se la controversia attiene all'impugnazione di una cartella successiva ad un avviso di accertamento del quale costituisce mero atto esecutivo di una pretesa impositiva ormai definitiva.

Si è affermato, inoltre, che la controversia concernente la deducibilità di passività non dichiarate entro il termine di cui all'art. 23, comma 4, del d.lgs. n. 346 del 1990 rientra nel concetto normativo di «lite pendente» definibile ai sensi dall'art. 16 della l. n. 289 del 2002, atteso che la stessa non ha ad oggetto la mera liquidazione dell'imposta di successione (Sez. 5, n. 23724/2018, Zoso, Rv. 650693-01).

Riguardo, poi, al presupposto temporale delle pendenze definibili, la Corte di cassazione ha chiarito, in ordine alla previsione di cui all'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011 (nella formulazione antecedente alle modificazioni apportate dal d.l. 29 dicembre 2011, n. 216, conv. in l. 24 febbraio 2012, n. 14) che, in tema di condizioni per l'accesso al condono fiscale, il requisito della pendenza della lite, pur ancorato temporalmente alla data del 1° maggio 2011, va interpretato nel senso che la controversia di cui si chiede la definizione agevolata deve essere ancora pendente alla data del 6 luglio 2011, nella quale soltanto, invero, è entrato in vigore il detto d.l. n. 98 del 2011 (Sez. 5, n. 05969/2018, Napolitano, Rv. 647470-01, ha ritenuto non condonabile una lite che era stata definita con sentenza passata in giudicato nella data del 16 maggio 2011).

Con riferimento alla definizione agevolata delle controversie tributarie ai sensi dell'art. 11 del d.l. n. 50 del 2017, conv. in l. n. 96 del 2017, **Sez. 6-5, n. 11913/2019, La Torre, Rv. 654139-01**, ai fini dell'accesso al beneficio, ha reputato necessaria la domanda del contribuente, trattandosi di scelta insindacabile dell'interessato. Diversamente, ai fini della proposizione del ricorso, la sospensione semestrale dei termini di impugnazione (in via principale o incidentale), ovvero per riassumere la causa a seguito di rinvio, prevista dal comma 9 dell'art. 11 cit., opera automaticamente, purché la lite rientri tra quelle definibili e il termine spiri tra il 24 aprile 2017 e il 30 settembre 2017.

In relazione alla definizione del contenzioso tributario ai sensi dell'art. 3, comma 2-bis, del d.l. 25 marzo 2010, n. 40, conv., con modif., in l. 22 maggio 2010, n. 73 – disposizione che, al fine di contenere la durata dei processi tributari nei tempi ragionevoli, previsti ai sensi della CEDU e delle libertà fondamentali, con chiara finalità deflattiva prevede che *«le controversie tributarie pendenti che originano da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, da oltre dieci anni, per le quali risulta soccombente l'Amministrazione finanziaria dello Stato nei primi due gradi di giudizio, sono definite con le seguenti modalità: a) le controversie*

tributarie pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale, con esclusione di quelle aventi ad oggetto istanze di rimborso, sono automaticamente definite con decreto assunto dal presidente del collegio o da altro componente delegato» - la S.C. ha affrontato la questione relativa alla possibilità di ritenere ancora pendente il giudizio che, alla data dell'entrata in vigore della legge di conversione, sia stato già deciso da detta Commissione, quando contro la sentenza, non impugnata, sia comunque ancora esperibile il ricorso per cassazione.

Sez. 5, n. 01105/2019, Venegoni, Rv. 652501-01 (conf. Sez. 6-5, n. 13926/2012, Caracciolo, Rv. 623687-01, espressamente richiamata), ha affermato che l'art. 3, comma 2-*bis*, lett. *a*), cit., si applica anche all'ipotesi appena descritta, poiché, da un lato, non può operare la diversa disciplina, prevista dall'art. 3, comma 2-*bis*, lett. *b*), cit., riguardante la definizione delle controversie pendenti davanti alla Corte di cassazione, considerato che, non essendo stato proposto il gravame, manca una «*competente segreteria o cancelleria*» alla quale presentare l'istanza di definizione, e, dall'altro, l'individuazione del luogo di pendenza della lite serve solo per consentire l'attività amministrativo-esecutiva, correlata alla definizione automatica della lite. Questa può dunque ritenersi ancora pendente in capo al giudice *a quo* finché perduri il termine per proporre gli ordinari mezzi di impugnazione.

Tale decisione si pone in consapevole contrasto con Sez. 5, n. 00560/2017, Izzo, Rv. 642450-01, la quale ha escluso che, ai fini dell'applicazione dell'art. 3, comma 2-*bis*, del decreto cit., possano ritenersi pendenti davanti alla Commissione tributaria centrale le cause che, alla data di entrata in vigore della menzionata legge di conversione, siano state già decise, anche se non siano già decorsi i termini per l'impugnazione, perché, con la pubblicazione della sentenza, cessa la pendenza della lite e la Commissione perde il potere di emanare il decreto di estinzione.

Occorre segnalare, inoltre, due pronunce nelle quali la S.C. ha affrontato la questione della sorte delle spese del giudizio in caso di definizione *ope legis* della pendenza tributaria.

Segnatamente, con riferimento alla definizione agevolata ex art. 6, comma 2, del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193 (conv., con modif., nella l. 1° dicembre 2017, n. 225) - la cui operatività è subordinata alla rinuncia del contribuente ai giudizi pendenti aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione - la Cassazione ha puntualizzato che, ove il contribuente rinunci al ricorso durante il procedimento di legittimità, non trova applicazione la regola generale di cui all'art. 391, comma 2, c.p.c., poiché la condanna alle spese del medesimo contrasterebbe con la *ratio* della definizione agevolata, dissuadendolo ad aderire alla stessa, mediante la previsione di oneri ulteriori rispetto a quelli contemplati dalla legge, sicché, anche se l'Amministrazione finanziaria non accetta la rinuncia, deve essere

disposta la compensazione delle spese (Sez. 5, n. 10198/2018, Nonno, Rv. 647968-01).

Con riguardo alla definizione automatica del contenzioso tributario ai sensi dell'art. 3, comma 2-*bis*, d.l. n. 40 del 2010 sopra richiamato, si è affermato che le liti fiscali pendenti contemplate dalla predetta disposizione, come interpretata autenticamente dall'art. 29, comma 16-*bis*, del d.l. 29 dicembre 2011, n. 216, conv., con modif., in l. 24 febbraio 2012, n. 14, sono definibili automaticamente con decreto presidenziale dinanzi alla Commissione tributaria centrale nelle ipotesi di soccombenza, anche parziale, dell'Amministrazione finanziaria nel primo grado di giudizio: in detta ipotesi, le relative spese restano a carico della parte che le ha anticipate, ex art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, nella formulazione applicabile *ratione temporis* (Sez. 5, n. 04166/2018, Bernazzani, Rv. 647462-01).

2.1. Segue. Profili processuali.

La S.C. ha affrontato anche alcune interessanti questioni di carattere processuale.

Segnatamente, in ordine agli effetti della definizione della lite fiscale pendente da parte di uno dei coobbligati al pagamento dell'imposta, con specifico riferimento alla possibile cessazione della materia del contendere, si è precisato che, ai sensi dell'art. 16 della l. n. 289 del 2002, l'efficacia del condono in favore dei coobbligati in solido presuppone l'esistenza di una lite fiscale pendente sul medesimo rapporto tributario, sicché la norma non può trovare applicazione anche nei confronti del coobbligato solidale dipendente, in quanto non è ipotizzabile alcuna controversia pendente sul rapporto tributario che quest'ultimo possa definire (Sez. 5, n. 30371/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 651615-01: principio affermato con riferimento all'obbligazione autonoma dell'assicuratore quale garante).

La pronuncia di cessazione della materia del contendere per intervenuto condono spiega invece efficacia anche nei confronti dei coeredi rimasti estranei al giudizio in quanto non ha carattere meramente processuale, ma valore sostanziale di accertamento dell'avvenuta definizione dell'originaria pretesa tributaria (**Sez. 5, n. 00058/2019, Botta, Rv. 652036-01**).

Si è chiarito, inoltre, che, in tema di adesione del contribuente alla definizione agevolata ex art. 11 del d.l. n. 50 del 2017 conv., con modif., dalla l. n. 96 del 2017, poiché la sospensione del giudizio opera su istanza di parte al solo fine di riscontrare l'effettiva definizione della lite, il pagamento del dovuto da parte del contribuente equivale all'integrazione di tale condizione e consente al giudice, pertanto, di dichiarare d'ufficio la

cessazione della materia del contendere, con conseguente estinzione del processo (Sez. 5, n. 31021/2018, Stalla, Rv. 651568-01).

Circa la natura dell'ordinanza con la quale il giudice, ai sensi dell'art. 34 della l. n. 413 del 1991, pronunci l'estinzione del giudizio per sopravvenuta carenza di interesse a seguito di condono fiscale, essa ha contenuto decisorio ed è suscettibile di passare in giudicato. Ne consegue, quale precipitato logico, che ove intervenga una successiva pronuncia che sia passata in giudicato tra le parti sullo stesso oggetto, la quale, rigettando l'impugnazione del contribuente, abbia statuito che gli atti di accertamento dei tributi oggetto di sanatoria fiscale siano divenuti definitivi prima della promulgazione della normativa sul condono, si verifica un contrasto tra giudicati, da risolversi in base al criterio temporale in favore dell'ultima pronuncia adottata (Sez. 5, n. 26437/2018, Fracanzani, Rv. 651401-01).

Da ultimo, con riferimento all'individuazione del giudice competente sull'impugnazione del provvedimento di diniego di definizione agevolata di una lite pendente, Sez. 5, n. 31049/2018, Fanticini, Rv. 651648-01, ha affermato che in tema di definizione agevolata delle liti fiscali pendenti, è ammesso ricorso immediato per cassazione contro il provvedimento di diniego della relativa domanda ove riferita a controversie pendenti in fase di legittimità, atteso che l'art. 16 della l. n. 289 del 2002 e l'art. 39 del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011, attribuiscono la relativa competenza, con pienezza di sindacato, all'organo giurisdizionale dinanzi al quale pende la lite.

3. Il cd. «condono tombale».

Una delle più rilevanti forme di condono fiscale è rappresentata dalla definizione automatica di annualità pregresse, meglio nota come cd. «condono tombale», che si caratterizza per il fatto di rendere definitiva l'obbligazione tributaria per i periodi oggetto di definizione, comportando la preclusione nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati di ogni accertamento tributario per gli anni condonati.

La S.C. ha precisato che l'effetto estintivo dell'obbligazione di pagamento ai sensi dell'art. 9-bis della l. n. 289 del 2002 è ricollegato all'integrale versamento del dovuto che comprende necessariamente, oltre al residuo importo a titolo di imposta, anche quello di eventuali sanzioni calcolate sull'intera obbligazione tributaria originaria (**Sez. 5-6, n. 02251/2019, La Torre, Rv. 652281-01**).

In ordine, poi, agli effetti della domanda di condono cd. tombale, **Sez. 5, n. 02180/2019, Triscari, Rv. 652272-01**, ha chiarito che la domanda presentata dall'imprenditore individuale non determina l'estensione degli effetti sananti alla società di fatto che abbia omesso la presentazione della dichiarazione, a ciò ostando la differente qualificazione

ed il diverso trattamento fiscale dei redditi rispettivamente prodotti nonché l'art. 9, comma 14, lett. c), della l. n. 289 del 2002, che esclude l'applicabilità del condono nell'ipotesi di omessa presentazione di tutte le dichiarazioni relative al settore di riferimento della definizione.

Ancora con riguardo alla estensione degli effetti, **Sez. 5, n. 00716/2019, Leuzzi, Rv. 652304-01** (in continuità con Sez. 5, n. 11456/2002, Monaci, Rv. 556518-01), ha affermato che il condono cd. tombale ottenuto ai sensi dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002 per l'IVA non rileva ai fini della determinazione delle imposte ulteriori, delle quali non preclude l'autonomo accertamento, trattandosi di istituto, da un lato, diretto all'individuazione di valori reddituali meramente virtuali cui è commisurato il pagamento dei singoli tributi, e, da un altro, suscettibile di incidere solo sull'imponibile in base al quale è quantificata l'imposta lorda oggetto di definizione automatica.

Era sorto un contrasto giurisprudenziale sull'ambito applicativo di tale istituto che, segnatamente, si incentrava sull'effetto preclusivo del condono tombale stabilito dalla combinazione dei commi 9 e 10 dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002, riguardasse soltanto i debiti del contribuente verso il Fisco, o se invece interessasse l'intera situazione tributaria del contribuente, quindi anche i crediti vantati nei confronti del Fisco, con particolare riguardo a quelli da agevolazioni.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno composto il contrasto chiarendo che l'Erario può accertare i crediti da agevolazione esposti dal contribuente nella dichiarazione, in quanto il condono - avendo come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile - elide in tutto o in parte, per sua natura, il debito tributario, ma non opera sui crediti che il contribuente vanta nei confronti del Fisco, che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio (Sez. U, n. 16692/2017, Perrino, Rv. 644800-01).

Nella richiamata pronuncia si evidenzia che, secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, il condono incide sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti, in quanto si traduce in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, non già in quella dell'accertamento dell'imponibile. La preclusione di ogni accertamento tributario nei confronti del dichiarante non può che concernere, quindi, il solo debito tributario, perché estenderla anche ai crediti contrasterebbe con le suddette finalità del condono.

In tale prospettiva, l'agevolazione che si risolve nel riconoscimento di un credito d'imposta non incide sulla determinazione dell'imponibile in quanto è destinata ad operare come fattore di compensazione, nel senso

che neutralizza, in tutto o in parte, estinguendolo, l'obbligo di versamento scaturente dalla liquidazione dell'imposta operata sull'imponibile indicato nella dichiarazione. Pertanto, poiché l'atto di recupero incide direttamente sull'imposta e non sull'imponibile, l'agevolazione è estranea all'ambito applicativo del condono tombale.

Si segnala, inoltre, che, con riferimento alla definizione automatica prevista dall'art. 16 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, conv., con modif., in l. 7 agosto 1992, n. 516, la Corte di cassazione si è pronunciata sulle conseguenze della dichiarazione d'illegittimità costituzionale di tale disposizione, nella parte in cui consentiva la notifica di accertamenti in rettifica o d'ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, anziché fino all'entrata in vigore del d.l., precisando che tale dichiarazione non determina automaticamente l'invalidità degli avvisi di accertamento notificati dopo la predetta data, né quella dell'iscrizione a ruolo e delle cartelle esattoriali formate e notificate sulla base della dichiarazione integrativa (cd. condono automatico o tombale) presentata dal contribuente in riferimento all'imponibile accertato dall'Ufficio, stante l'irrevocabilità della dichiarazione stessa (Sez. 5, n. 3172/2018, Federici, Rv. 646934-01).

Con riguardo alla definizione automatica prevista dall'art. 9, comma 1, l. n. 289 del 2002, la S.C. ha ribadito, in continuità con precedenti arresti giurisprudenziali (Sez. 5, n. 21190/2014, Cigna, Rv.

632569-01), che non possono essere oggetto di siffatta definizione automatica delle imposte i redditi soggetti a tassazione separata, ferma restando la possibilità per il contribuente di avvalersi della dichiarazione integrativa di cui all'art. 8 della l. cit., sicché, in relazione a tali redditi, l'Amministrazione finanziaria può procedere ad accertamento, il quale resta precluso dal comma 10 dell'art. 9 cit. solo in caso di perfezionamento della procedura definitoria (Sez. 5, n. 27600/2018, Zoso, Rv. 650965-01).

Da ultimo si è affermato che la definizione automatica dei redditi di impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi, prevista dall'art. 7 della l. n. 289 del 2002, presuppone l'assenza di qualsivoglia attività accertativa da parte dell'Amministrazione, sicché è preclusa nel caso di notifica di un processo verbale di constatazione «con esito positivo», la cui mancata definizione ai sensi dell'art. 15 della l. n. 289 del 2002, come richiamato dalla lett. c) del comma 3 dell'art. 7 cit., costituisce causa ostativa qualunque sia l'importo oggetto della contestazione (**Sez. 5, n. 14945/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 654142-01**).

4. Il cd. «condono di condono».

Dalla *ratio* del condono, nei termini già delineati, discende l'inammissibilità del cd. «condono di condono». Secondo la S.C., infatti,

qualora si consentisse l'applicazione delle norme in tema di condono anche per debiti nei confronti dell'Erario derivanti da precedenti condoni, si sacrificerebbero eccessivamente i principi di uguaglianza dinanzi al Fisco, ragionevolezza e certezza del diritto nonché di doverosità di contribuzione alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva di ciascuno, oltretutto in rapporto ad un contributo alle esigenze finanziarie dello Stato assai limitato (in ragione dell'esiguità della somma recuperata dal Fisco, siccome falciata da un doppio condono) e di ragionevole durata dei processi (a causa del contenzioso relativo all'ammissibilità del «condono di condono»).

Ne consegue, che attesa la natura restrittiva ed eccezionale della disciplina relativa al condono fiscale, come tale non estensibile analogicamente, ed in difetto di un'esplicita disposizione legislativa, non è ammissibile il cd. «condono di condono», giacché, in caso contrario, il contribuente potrebbe irragionevolmente fruire per due volte, con riguardo alla stessa imposta, di un atto clementiale dettato da contingenti ed eccezionali esigenze finanziarie e di carico giudiziario, così determinandosi un *vulnus* al principio di parità di trattamento di fronte al Fisco, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., sia per l'esiguo contributo alle esigenze finanziarie dello Stato, sia per il contenzioso che ne deriverebbe, con conseguenti ricadute sul funzionamento del sistema giudiziario (Sez. 5, n. 14993/2018, Delli Priscoli, Rv. 648778-01: fattispecie nella quale è stata esclusa la condonabilità dei ritardati od omessi pagamenti relativi al condono di cui all'art. 9-*bis* della l. n. 289 del 2002, relativamente ad un debito con il Fisco maturato a seguito di condono in relazione allo stesso art. 9-*bis*, escludendo altresì l'applicazione della speciale proroga di cui all'art. 1, comma 2, del d.l. 24 giugno 2003, n. 143, conv. in l. 1° agosto 2003, n. 212).

Sotto altro profilo, la natura eccezionale delle norme che disciplinano i condoni tributari preclude una loro integrazione, per via interpretativa, con le norme generali dell'ordinamento tributario o con quelle dettate per altre forme di condono.

Ne discende, secondo Sez. 5, n. 27822/2018, Federici, Rv. 651541-02, che alla definizione agevolata prevista dall'art. 9-*bis* della l. n. 289 del 2002, la quale ha come presupposto l'integrale pagamento nei termini e modi ivi previsti, sono inapplicabili le disposizioni di diverso tenore, più favorevoli al contribuente, di cui agli artt. 8, 9, 15 e 16 della l. cit., sicché l'omesso versamento delle rate successive alla prima entro le date indicate determina - in mancanza di espresse contrarie previsioni - l'inefficacia integrale della predetta definizione agevolata.

5. La successione delle norme applicabili.

Il tema della successione delle norme assume, in generale, grande rilievo in ambito tributario, involgendo problematiche concernenti il momento di inizio e di cessazione della loro obbligatorietà, nonché l'individuazione dei rapporti giuridici ai quali esse si applicano nei periodi intercorrenti in quel lasso temporale.

La materia è regolata da un sistema organico di principi generali tra i quali, per quanto di specifico interesse in materia condonistica, il principio di irretroattività ed il principio dello *jus superveniens* favorevole al contribuente.

In rapporto al primo, che in materia tributaria trova fondamento non solo nell'art. 11 disp. prel. c.c., ma anche nell'art. 3 della l. 27 luglio 2000, n. 212 (a mente del quale, escluse le norme di interpretazione autentica, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo), è ormai consolidata la giurisprudenza di legittimità nel ritenere che le norme di cui allo Statuto del contribuente - emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario - pur essendo in taluni casi idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria, e potendo costituire, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie, non hanno, tuttavia, rango superiore alla legge ordinaria. Di conseguenza tali disposizioni non possono in alcun caso fungere da norme parametro di costituzionalità né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le norme stesse. Ne discende che la legge ordinaria ben può derogare al principio di irretroattività sancito dall'art. 3 dello Statuto del contribuente - come è derogabile dalla stessa legge ordinaria il disposto dell'art. 11 disp. prel. c.c., che sancisce il medesimo principio - purché la retroattività sia espressamente prevista dalla norma derogatoria (Sez. 5, n. 05853/2012, Valitutti, Rv. 622278-01).

Costituisce applicazione del menzionato principio una recente pronuncia in tema di condono ex art. 8, comma 2, della l. n. 289 del 2002.

Secondo la Corte di cassazione, infatti, la l. 21 febbraio 2003, n. 27, è applicabile anche ai rapporti tributari definiti prima della sua entrata in vigore per l'avvenuto adempimento, da parte del contribuente, di tutte le condizioni previste dall'art. 8, comma 2, della l. n. 289 del 2002, in tema di condono relativo all'imposta unica sulle scommesse, poiché, introducendo, in sede di conversione del d.l. n. 282 del 2002, l'art. 5-ter il quale stabilisce l'abrogazione del suddetto art. 8, comma 2 «con effetto dal 1° gennaio 2003», e quindi da epoca anteriore alla sua entrata in vigore, deroga espressamente al principio di irretroattività sancito dall'art. 3 della l. n. 212 del 2000 cit., non essendo necessaria a tal fine l'espressa qualificazione

della disposizione come regola eccezionalmente retroattiva, né l'efficacia retroattiva è preclusa alle leggi di conversione, atteso quanto previsto dall'art. 15, comma 5, della l. 23 agosto 1988, n. 400 (Sez. 5, n. 11520/2018, Zoso, Rv. 648366-01).

In relazione al principio dello *ius superveniens* favorevole al contribuente, invece, la Corte di cassazione si è pronunciata, nel periodo in rassegna, sulla questione relativa alla definizione automatica della posizione fiscale per gli anni agli anni 1990, 1991 e 1992, prevista dall'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002, a favore dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa. Si è chiarito che essa può avvenire con due modalità: in favore di chi non ha ancora pagato, mediante il pagamento solo del 10% del dovuto (da effettuarsi entro il 16 marzo 2003); in favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso del 90% di quanto versato al medesimo titolo. Ciò per effetto dell'intervento normativo citato, cui va riconosciuto il carattere di *ius superveniens* favorevole al contribuente, tale da rendere quanto già versato non dovuto *ex post*, in coerenza con l'interpretazione costituzionalmente orientata della legge e, in particolare, con i principi di ragionevolezza e di uguaglianza, da ritenere tanto più accentuati in quanto riferiti a vittime di calamità naturali (Sez. 5, n. 04291/2018, Manzon, Rv. 647136-01).